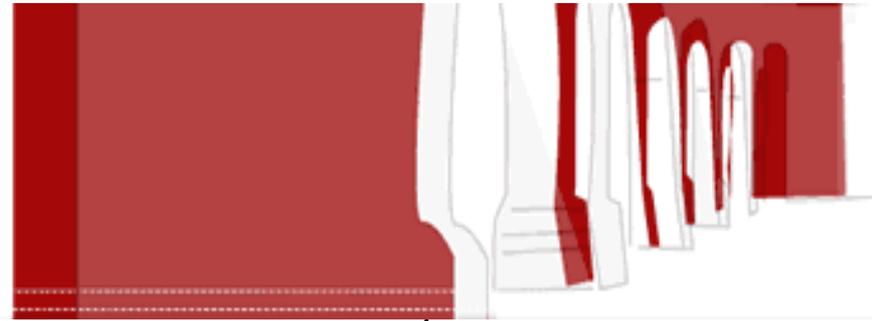




Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**Disciplina: TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E PROCESSO TRIBUTÁRIO (DEF0530)**

# **IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI).**

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

## PERFIL CONSTITUCIONAL DO ITBI

**Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (...)

- Pode o legislador ordinário erigir como hipótese de incidência:
  1. A **transmissão *inter vivos***, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou por acessão física;
  2. A **transmissão de direitos reais** sobre imóveis, exceto os de garantia;
  3. A **cessão de direitos** à aquisição de bens imóveis.

## PERFIL CONSTITUCIONAL DO ITBI

*“Ao estruturar esse imposto, **a Constituição utilizou-se especialmente de conceitos pertinentes ao Direito Civil.** É elementar e inquestionável que a natureza de bens imóveis, a propriedade desses bens, assim como sua aquisição e transmissão, os direitos reais que sobre eles se criam e as cessões respectivas, são disciplinados pelas normas que integram o Direito Civil”.*

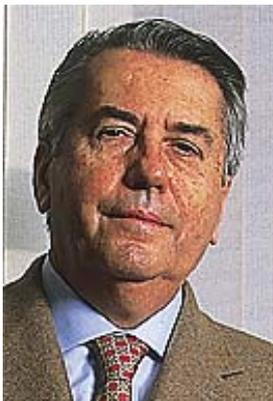
(Aires Barreto)



## CRITÉRIO MATERIAL - PRESSUPOSTOS

- INCIDÊNCIA SOBRE A TRANSMISSÃO INTER VIVOS, A QUALQUER TÍTULO, POR ATO ONEROSO, DE BENS IMÓVEIS, POR NATUREZA OU POR ACESSÃO FÍSICA
- ✓ Ato oneroso: a transmissão deve ser por ato oneroso, sem o qual estaremos diante de doação (em regra, a cláusula de encargo nas doações não é suficiente para caracterizar um ato oneroso);
- ✓ Bem imóvel: - (i) por *natureza* ou (ii) por *acessão física*: tudo que se adere ao imóvel por acessão. A propriedade do solo abrange o solo, o espaço aéreo e o subsolo
- ✓ Inter vivos: deve-se estar diante de um ato *inter vivos* - ato *causa mortis* é da competência dos Estados;

## CRITÉRIO MATERIAL - PRESSUPOSTOS



**AIRES BARRETO**

Professor de Cursos de Pós  
Graduação

*“A prefinição constitucional desse imposto – convém ressaltar – não é o só ato ou negócio jurídico apto à transmissão de propriedade, assim como não é o só ato jurídico da transcrição, mas o fato-efeito de transmissão imobiliária, resultante da conjugação desses dois fatos”*

*“Consoante afirmado na decisão, a jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que o fator gerador do ITBI ocorre com a transferência efetiva da propriedade no cartório de registro de imóveis”*

(ARE 825019 AgR, Segunda Turma, j. 01/03/2016)



**GILMAR MENDES**  
Ministro STF

## CRITÉRIO MATERIAL - PRESSUPOSTOS

- INCIDÊNCIA SOBRE A TRANSMISSÃO DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS, EXCETO OS DE GARANTIA
  
- ✓ Direitos reais: caracterizam-se pela existência de uma obrigação passiva universal, imposta a todos os membros da sociedade indistintamente. Podem ser (a) *direito na coisa própria* (ex.: propriedade) e (b) *direito na coisa alheia* (ex.: servidões, usufruto, etc. – art. 1.225 do CC).
  
- **CÓDIGO CIVIL/2002** - Art. 1.225. São direitos reais: I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV - o usufruto; V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; XI - a concessão de uso especial para fins de moradia; XII - a concessão de direito real de uso.
  
- Os direitos reais de garantia (penhor, anticrese e hipoteca) **não** são tributáveis pelo ITBI, por estarem excluídos de seu aspecto material.

## CRITÉRIO MATERIAL - PRESSUPOSTOS

### ▪ INCIDÊNCIA SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS À AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS

#### ✓ A cessão de direitos pode ser legal, judicial ou convencional, abrangendo:

(i) cessão de direitos do arrematante;

(ii) cessão efetuada pelo adjudicatário;

(iii) cessão de acessões;

(iv) sucessão de certas benfeitorias;

(v) cessão de direitos hereditários ou à sucessão;

(vi) sucessão de direito de posse;

(vii) cessão de compromisso de compra e venda (trata-se de cessão irretratável de direitos sobre a propriedade imobiliária);

(viii) quaisquer outros atos onerosos ou contratos translativos de imóveis.

## COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA

**Art. 1.417.** Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

- Trata-se de cessão irretratável de direitos sobre a propriedade imobiliária – Discussão sobre a transferência quando há o registro em cartório;
- Entretanto, o STF não tem reconhecido a incidência do ITBI nesses casos (RE 666.096-AgR; AI 603.309-AgR)

# COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA

- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL



AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DEVIDO PROCESSO LEGAL. ITBI. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. 1. A jurisprudência do STF se consolidou no sentido de que suposta ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e dos limites da coisa julgada, quando a violação é debatida sob a ótica infraconstitucional, não apresenta repercussão geral. Precedente: RE-RG 748.371, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe 1º.8.2013. 2. **A transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro público, momento em que incide o Imposto Sobre Transferência de Bens Imóveis (ITBI), de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Logo, a promessa de compra e venda não representa fato gerador idôneo para propiciar o surgimento de obrigação tributária.** 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 807255 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 06/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-218 DIVULG 29-10-2015 PUBLIC 03-11-2015)

# PERFIL CONSTITUCIONAL DO ITBI - IMUNIDADE

## CONSTITUIÇÃO DE 1988

Art. 156, §2º, inc. I – **Não incide** sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos **decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;**

## CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 37. § 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando **mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional** da pessoa jurídica adquirente, **nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição**, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

# PERFIL CONSTITUCIONAL DO ITBI - IMUNIDADE



**SACHA CALMON**  
Professor de Cursos de Pós  
Graduação

“A regra colima facilitar a *mobilização* dos bens de raiz e a sua posterior *desmobilização*, de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embaraçando com o ITBI a movimentação dos imóveis, quando comprometidos com tais situações”

- **RESTRICÇÃO DO CTN À IMUNIDADE, NOS CASOS DE DESMOBILIZAÇÃO DOS BENS**

**CTN - Art. 36.** Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

(...)

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a **transmissão aos mesmos alienantes**, dos bens e direitos adquiridos (...), **em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos**.

**- A restrição feita pelo CTN é válida? Ela inovou ou regulamentou a CF/88?**

# IMUNIDADE - ITBI

- Caso Rydi – Conselho Municipal de Tributos



“Dessa forma, **não se aplica a imunidade tributária nos casos em que a atividade preponderante for a imobiliária, i.e., se mais de 50% de sua receita operacional for decorrente de atividades imobiliárias, i.e., se decorrente da(s) atividade (s) principal(is) do contribuinte. (...) Atividades principais são aquelas registradas no objeto social.** Nesse sentido, a Recorrente sustenta que a expressão “*administração de bens próprios em geral*” constante na letra “a” do art. 4, do Contrato Social englobaria a aplicação de **recursos financeiros próprios para geração de caixa.** (...) Verifico que no presente caso, as aplicações financeiras decorrem de capital devidamente aportado pelos sócios da Recorrente, como consta nas alterações de contrato social juntados aos autos. Portanto, **a administração desse dinheiro (bem móvel), inclusive a decisão quanto a forma como utilizá-lo, trata-se de atividade dentro do escopo do objeto social da Recorrente, e, assim, dúvidas não há que integra a sua receita operacional.** (...) Assim, considerando as informações apresentadas pelo contribuinte e referendas em DIPJ e DRE, **forçoso reconhecer que a Recorrente faz jus a imunidade/isenção tributária, merecendo, pois, provimento o Recurso da Recorrente.**”



CAIO TAKANO  
RELATOR

- **STF JULGARÁ IMUNIDADE DO ITBI ÀS EMPRESAS COM REPERCUSSÃO GERAL (23/03/2015)**

O Supremo Tribunal Federal (STF) vai julgar, com repercussão geral, **se a imunidade de Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) concedida a empresas cujo valor do imóvel é maior do que o capital da companhia pode ser restringida**. A decisão vai orientar os tribunais do país sobre como julgar o tema.

(...)

A primeira instância havia reconhecido a imunidade total. No entanto, o TJSC aceitou recurso do município catarinense sob o fundamento de que a **intenção do constituinte foi facilitar a criação de novas sociedades e a movimentação de bens**, e que **o artigo 36 do Código Tributário Nacional menciona que a imunidade está restrita ao valor do capital da empresa**.

(...)

O relator do recurso é o ministro Marco Aurélio. (RE 796.376 RG)

## PERFIL CONSTITUCIONAL DO ITBI - IMUNIDADE

- **STF JULGARÁ IMUNIDADE DO ITBI ÀS EMPRESAS COM REPERCUSSÃO GERAL (23/03/2015)**

IMPOSTO DE TRANSMISSÃO – ITBI – IMÓVEIS INTEGRALIZADOS AO CAPITAL DA EMPRESA – ARTIGO 156, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – LIMITAÇÃO OBSERVADA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia alusiva ao alcance da imunidade quanto ao Imposto de Transmissão nos casos de imóveis integralizados ao capital social da empresa, cujo valor de avaliação ultrapasse o da cota realizada, considerado o preceito do artigo 156, § 2º, inciso I, da Carta Federal.

(RE 796376 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 05/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-055 DIVULG 19-03-2015 PUBLIC 20-03-2015 )

## CRITÉRIO MATERIAL – ITBI

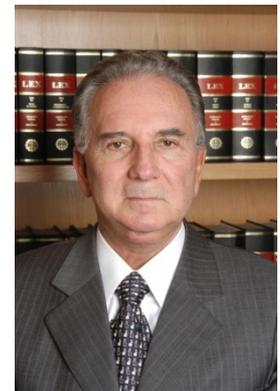


INCIDE O ITBI SOBRE VENDA DE AÇÕES?

### Súmula nº 329 do STF

O imposto de transmissão "inter vivos" não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária.

*“(...) não cabe qualquer exigência do pagamento de ITBI nas hipóteses em que se verificou a venda de ações, tendo em vista que estas são bens móveis, não sujeitos à imposição municipal. (...) Logo, a transmissão de ações societárias, em quaisquer hipóteses, não preenche o núcleo da hipótese de incidência do ITBI, sendo imprópria a exigência do Imposto”*



PAULO DE BARROS  
CARVALHO  
Professor Emérito da USP  
e da PUC/SP

## CRITÉRIO TEMPORAL - ITBI

**Não há na lei complementar ou na legislação ordinária (de São Paulo) a definição do critério temporal**

*“Se o legislador se omitir, estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece). Deve-se entender, pois, que sempre há aspecto temporal da h.i. [hipótese de incidência]. Este é, em todos os casos, disposto pelo legislador, ainda que nem sempre explicitamente”*



**GERALDO ATALIBA**  
Ex-Professor USP e PUC/SP

# CRITÉRIO TEMPORAL - ITBI



## - TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE DO BEM

(pelas regras do Direito Civil, a propriedade imobiliária transmite-se com o respectivo registro no Cartório de Registro de Imóveis competente)

X

## - MOMENTO DA FORMAÇÃO DO ATO / NEGÓCIO JURÍDICO

Sampaio Dória: *“fato gerador do imposto ocorre, efetivamente, à data da formalização do título, fixadas neste momento todas as componentes da respectiva obrigação tributária”*

## - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ITBI. FATO GERADOR: REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO ALINHADO COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES. 1. **Nos termos da jurisprudência da Corte, o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade no cartório de registro de imóveis.** Precedentes. 2. (...)

(ARE 934091 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 18/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-258 DIVULG 02-12-2016 PUBLIC 05-12-2016)

## CRITÉRIO TEMPORAL – ESCRITURA PÚBLICA?

**CC/02 - Art. 108.** Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.

**CC/02 - Art. 1.227.** Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos ([arts. 1.245 a 1.247](#)), salvo os casos expressos neste Código.



**ALBERTO MACEDO**  
Subsecretário da Receita  
Municipal de São Paulo

**Alberto Macedo:** sustenta a incidência do ITBI no momento da lavratura da escritura pública.

- O **registro** é um ato jurídico que depende, única e exclusivamente, da **vontade do adquirente**;
- Mesmo sem o registro o adquirente **pode usufruir do imóvel**;
- “*Apesar de a escritura pública poder ocorrer sem o registro, não há possibilidade de o registro ocorrer sem escritura pública*”.
- **Segurança jurídica à administração tributária.**

# CRITÉRIO TEMPORAL - ITBI

## ANULABILIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO – ITBI

“1. Trata-se de recurso especial no qual se discute se a anulação judicial da compra e venda de imóvel dá origem ao direito de restituição do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI.

**2. "A anulabilidade não tem efeito antes de julgada por sentença“ (art. 177, Código Civil), de tal sorte que, à época do recolhimento do ITBI, a transmissão da propriedade imóvel se deu de forma regular. Assim, o fato de uma decisão judicial, superveniente ao regular recolhimento do ITBI, ter anulado a compra e venda não induz o raciocínio de que o tributo foi recolhido indevidamente.**

3. Isso, porque "a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos", nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional.

(...)

REsp 1175640 / MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira turma, j. 04/05/2010

## CRITÉRIO TEMPORAL – ITBI

- **LIMINAR SUSPENDE ITBI NA CESSÃO DE IMÓVEL NA PLANTA (30/01/2014)**

Muitas leis municipais preveem o pagamento do imposto na chamada cessão de direitos aquisitivos - quando o comprador de um imóvel na planta **cede a futura propriedade para outro interessado, antes da entrega do bem**. Esse tipo de operação acontece quando o imóvel é comprado para mero investimento, por exemplo, ou caso o comprador descubra que não poderá mais arcar com outros custos. **Já existem decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) dizendo que o ITBI não é devido nessas situações.**

A decisão liminar é mais um precedente para os compradores de imóveis na planta, que queiram vender o bem antes de receber as chaves, possam economizar no pagamento do tributo. Como as decisões do Supremo sobre o tema não são abrangentes, os cartórios continuam com a cobrança do ITBI baseados nas leis municipais.

(...) No caso da empresa que obteve a liminar, o juiz José Vitor Teixeira de Freitas analisou as provas que apontam a cessão do imóvel. Assim, **segundo a decisão, como a transmissão da propriedade imobiliária só se opera com o registro do título de transferência e o fato gerador do ITBI ocorre com a transferência efetiva da propriedade, o magistrado determinou a suspensão do pagamento do tributo.**

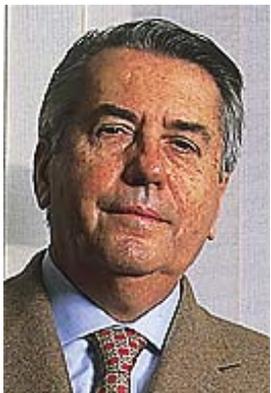
# CRITÉRIO ESPACIAL - ITBI

## CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

§ 2º - O imposto previsto no inciso II [ITBI]:

(...)

II - compete ao Município da situação do bem.



AIRES BARRETO  
Professor de Cursos de  
Pós Graduação

*“O aspecto territorial corresponderá ao território da pessoa política tributante, pois a extraterritorialidade da tributação municipal implicaria invasão de idêntica competência do demais municípios”.*

- Contudo, não há critérios razoáveis para dirimir conflitos de competência horizontais (bens situados em mais de um município)

## CRITÉRIO PESSOAL - ITBI

### ▪ **Sujeito Ativo:**

§ 2º - O imposto previsto no inciso II [ITBI]:

(...) II - compete ao Município da situação do bem.

### ▪ **Sujeito Passivo:**

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

- O adquirente possui capacidade contributiva?

- O Adquirente **não** é o destinatário legal tributário.

## BASE DE CÁLCULO

### Código Tributário Nacional

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

### O valor do ITBI pode ser maior que o valor do IPTU?

Base de cálculo do IPTU → Art. 33 CTN – É o **valor venal** do imóvel

Base de cálculo do ITBI → Art. 38 CTN – É o **valor venal** dos bens ou direitos

**Se o CTN institui a mesma base para o ITBI e para o IPTU, os valores podem ser diferentes?**

## BASE DE CÁLCULO

TRIBUTÁRIO. ITBI. IPTU. BASES DE CÁLCULO. VALOR VENAL. IDENTIDADE NECESSÁRIA. INEXISTÊNCIA.

1. O valor venal do imóvel apurado para fins de ITBI **não coincide**, necessariamente, com aquele adotado para lançamento do IPTU.

(...) 3. Recurso Especial provido.

(REsp 1199964/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 23/10/2013)

### **VOTO MIN. RELATOR HERMAN BENJAMIN:**

“No ITBI, o preço efetivamente pago pelo adquirente do imóvel tende a refletir, com grande proximidade, seu valor venal, considerado como, repito, o valor de uma venda regular, em condições normais de mercado. (...) De fato, **o valor real da operação deve prevalecer em relação à avaliação da planta genérica de valores**. (...) A contribuinte restringe-se a argumentar que o valor adotado para o lançamento do IPTU deve ser obrigatoriamente utilizado para cálculo do ITBI, o que não tem fundamento jurídico ou econômico. É exatamente o caso dos autos, em que a contribuinte pretende seja adotado, como base para o ITBI, o mesmo valor inferior que serviu para cálculo do IPTU.”

# BASE DE CÁLCULO

The screenshot shows the website interface for the Prefeitura de São Paulo. At the top, there is a navigation bar with the logo 'prefeitura.sp.gov.br' and a search bar labeled 'Busca:'. Below this, the page title is 'Consulta Valor Venal de Referência'. The main content area contains a form with the following elements:

- A label 'Cadastro do imóvel (Número do IPTU)' followed by four input boxes and a dropdown menu with a question mark icon.
- A label 'Data' followed by a date input field.
- Three buttons: 'Pesquisar', 'Limpar', and 'Voltar'.

The bottom of the page features a dark footer with the Prefeitura de São Paulo logo and name.

- ✓ **SÃO PAULO CRIOU POR DECRETO O “VALOR VENAL DE REFERÊNCIA”**
- ✓ **ESTE VALOR NÃO É O VALOR EFETIVO DE VENDA NEM O VALOR DO IPTU**
- ✓ **O VVR FOGE DA METODOLOGIA DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES**

## BASE DE CÁLCULO



**Base de cálculo do ITBI pode ser superior ao valor venal adotado para o IPTU**

**17/10/2013 – Notícias STJ – O ITBI deve ser calculado sobre o valor efetivo da venda do bem, mesmo que este seja maior do que o valor venal adotado como base de cálculo para o IPTU.**

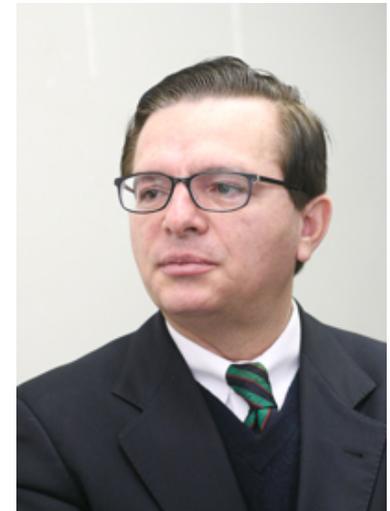
“Seria absurdo imaginar que o município de São Paulo avaliasse individualmente cada um dos milhões de imóveis urbanos existentes em seu território para lançar anualmente o IPTU de ofício, daí a adoção das plantas genéricas”, afirmou o relator do recurso, ministro Herman Benjamin.

Como se exige aprovação de lei para o reajuste real das plantas genéricas, isso tem de ser feito por meio de projetos complexos, de longa tramitação e muita discussão política, “que inviabilizam, nas grandes cidades, o reajuste anual, de modo que a defasagem em relação à real avaliação dos imóveis urbanos acaba aumentando a cada ano que passa”, acrescentou o ministro.

## BASE DE CÁLCULO

**VOTO MIN. RELATOR HERMAN BENJAMIN (RESP 1199964/SP, DJE 23/10/2013):**

“No ITBI, o preço efetivamente pago pelo adquirente do imóvel tende a refletir, com grande proximidade, seu valor venal, considerado como, repito, o valor de uma venda regular, em condições normais de mercado. (...) De fato, **o valor real da operação deve prevalecer em relação à avaliação da planta genérica de valores.** (...) A contribuinte restringe-se a argumentar que o valor adotado para o lançamento do IPTU deve ser obrigatoriamente utilizado para cálculo do ITBI, o que não tem fundamento jurídico ou econômico. **É exatamente o caso dos autos, em que a contribuinte pretende seja adotado, como base para o ITBI, o mesmo valor inferior que serviu para cálculo do IPTU.**”



HERMAN BENJAMIN  
Ministro STJ

## BASE DE CÁLCULO



**“Valor venal atribuído ao imóvel para apuração do ITBI que não se confunde necessariamente com aquele utilizado para lançamento do IPTU (...) não representa afronta ao princípio da legalidade, haja vista que, como regra, a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, tendo em consideração as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelharia o "real valor de mercado do imóvel" "Valor venal de referência", todavia, que deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI. (...)”**

(Relator(a): Paulo Dimas Mascaretti; Comarca: São Paulo; Órgão julgador: **Órgão Especial**; Data do julgamento: 25/03/2015; Data de registro: 23/04/2015)

# BASE DE CÁLCULO NA TRANSMISSÃO DE DIREITOS REAIS

## DECRETO MUNICIPAL Nº 56235/15



PREFEITURA DE  
**SÃO PAULO**

**Art. 150.** O valor da base de cálculo será reduzido:

- I - na instituição de usufruto e uso, para 1/3 (um terço);
- II - na transmissão de nua propriedade, para 2/3 (dois terços);
- III - na instituição de enfiteuse e de transmissão dos direitos do enfiteuta, para 80% (oitenta por cento);
- IV - na transmissão de domínio direto, para 20% (vinte por cento).

**Parágrafo único.** Consolidada a propriedade plena na pessoa do proprietário, o imposto será calculado sobre o valor do usufruto, uso ou enfiteuse.

# ALÍQUOTA

## CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

**Art. 39.** A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

No entanto, o texto constitucional não fixou um teto ou condicionou as alíquotas à Resoluções do Senado.

- Deverão ser aplicados os princípios do direito tributário para controlar a alíquota fixada pelo legislador ordinário.

# ALÍQUOTA – PROGRESSIVIDADE?

## 1ª CORRENTE

É possível a progressividade das alíquotas do ITBI, com fundamento no princípio da capacidade contributiva (art. 145, §2º da CF/88), que autoriza, genericamente, a progressão dos impostos.

## 2ª CORRENTE

Não seria possível a progressividade das alíquotas do ITBI, pois a Constituição delineou o arquétipo de cada tributo, prevendo, quando cabível, a progressividade, e, ainda, o princípio da capacidade contributiva não se realiza pela progressividade, mas pela proporcionalidade dos tributos.

# ALÍQUOTA – PROGRESSIVIDADE?



## Súmula nº 656 STF

É INCONSTITUCIONAL A LEI QUE ESTABELECE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS PARA O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS DE BENS IMÓVEIS - ITBI COM BASE NO VALOR VENAL DO IMÓVEL.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS "INTER VIVOS" - ITBI. PROGRESSIVIDADE. ESCALONAMENTO DE ALÍQUOTAS CONFORME CRITÉRIOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. IMPOSSIBILIDADE NO PERÍODO EM QUE AUSENTE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPRESSA. **O imposto previsto no art. 156, II da Constituição não admite a técnica da progressividade, enquanto ausente autorização constitucional expressa.** Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(AI 456768 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-05 PP-01089 REVJMG v. 61, n. 194, 2010, p. 345-346)

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

## 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.*



### **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)**”.*

SACHA CALMON

Professor de Cursos de Pós  
Graduação

## 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. Conseqüentemente, 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. CÁRMEN 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)

## ALÍQUOTA – PROGRESSIVIDADE



- Alíquotas progressivas – critério: grau de parentesco?

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ITCMD. Progressividade. Critério para estabelecimento de faixas progressivas. Grau de parentesco. Impossibilidade. 1. **Ambas as Turmas da Corte têm rechaçado o critério eleito pela legislação pernambucana para o estabelecimento de faixas de alíquotas progressivas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos (ITCMD) baseado no grau de parentesco entre o transmitente ou doador e o beneficiário dos bens e direitos.** Precedentes. (...) (RE 958709 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 02/12/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-030 DIVULG 14-02-2017 PUBLIC 15-02-2017)

# SEMINÁRIO

*Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)*

Em 2014, Sr. Altermann fez 80 anos. Nas últimas décadas, foi um dos empresários mais bem-sucedidos de São Paulo no ramo da indústria alimentícia e acumulou relevante patrimônio, não apenas em ações como em imóveis. Infelizmente, a saúde do Sr. Altermann tem piorado nos últimos anos, o que o fez não apenas pensar em sua aposentadoria, como, conversando com seu advogado, decidiu realizar um planejamento sucessório para iniciar a transmissão de bens para seus filhos, Helga e Fritz, com menor incidência, dentre outros tributos, do ITBI.

Para isso, Sr. Altermann, Helga e Fritz constituíram uma empresa em 10 de janeiro de 2015, a AHF Ltda. cujo objeto social é exclusivamente a atividade imobiliária (locação e venda de bens imóveis). Helga e Fritz integralizaram o capital social com dinheiro, enquanto Sr. Altermann integralizou com bens imóveis.

Nos exercícios de 2015 a 2017, a empresa AHF Ltda. não exerceu atividades. Até março de 2015, não houve qualquer ingresso de receitas. De março de 2015 para frente, houve apenas ingresso de receitas financeiras (não operacionais), decorrentes dos investimentos realizados com o dinheiro integralizado por Helga e Fritz. Em 15 de fevereiro de 2018, a empresa familiar finalmente passa a operar com a locação dos bens imóveis integralizados, atividade que passa a representar cerca de 90% do faturamento da empresa.

Em março de 2018, a AHF Ltda. foi intimada da lavratura de Auto de Infração pelo Município de São Paulo, em razão do não pagamento do ITBI por ocasião da integralização dos imóveis no capital social. Segundo a municipalidade, não incidiria a imunidade tributária prevista no art. 156, §2º, inc. I da CF/88, pois não foram cumpridas os requisitos do art. 37 do CTN. Segundo o auto de infração lavrado, como a empresa não teria como objeto a administração de bens ou qualquer outra atividade ligada a investimentos, durante o período de 2015 a 2018 não haveria como sustentar que a atividade preponderante não era a atividade imobiliária, pois a empresa era inativa e não apresentou receitas operacionais. Mas ainda que se considerasse as receitas financeiras, em janeiro e fevereiro de 2015 não houve qualquer ingresso de receitas, razão pela qual a empresa AHF Ltda. não teria cumprido o prazo de 03 (três) anos, previsto no art. 37, §2º do CTN.

Com base no caso acima, responda:

Assiste razão ao Município de São Paulo?

Quais são os pressupostos necessários para que uma empresa possa se beneficiar da imunidade prevista no art. 156, §2º, inc. I da CF/88? Leve em consideração o art. 37, §1º do CTN em sua resposta.

**OBRIGADO!**