



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)**

**07/10/2015**

## **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

## 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)

*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 LÊWANDOWSKI, 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)



**OBRIGADO!**