

## OS IMPOSTOS SOBRE TRANSMISSÕES: DELIMITAÇÃO E APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

### TRANSMISSION TAXES: DELIMITATION AND APPLICABILITY OF THE PROGRESSIVITY PRINCIPLE

**MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO**

Doutora, Mestre e Bacharel em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Desembargadora TJSP da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo.

**MARINA MAGALHÃES SERRANO**

Mestranda e Bacharel em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

#### RESUMO

**Objetivos:** A compreensão da abrangência da regra-matriz de incidência do imposto estadual, em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado. O objetivo deste artigo é analisar os impostos sobre a transmissão de bens imóveis, sobre transmissão causa mortis e doação.

**Metodologia:** Adotou-se o método dedutivo, com metodologia de pesquisa exploratória e descritiva quanto ao objetivo, qualitativo quanto à abordagem e bibliográfica quanto ao procedimento.

**Resultados:** A partir do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal e com alicerce, ademais, nos princípios que norteiam a estrutura do sistema tributário constitucional brasileiro, houve o enfrentamento da aplicabilidade ou não do princípio da progressividade a tais tributos.

**Contribuições:** Por certo, não resta dúvida de que é possível a aplicabilidade do princípio da progressividade aos impostos de transmissão ora tratados, como medida eficaz.

**Palavras chave:** impostos; transmissão; ITCMD.

#### ABSTRACT

**Objectives:** Understanding the scope of the state tax incidence matrix rule. In view of the principle of objective good faith, the value of the transaction declared by the tax is presumed to be consistent with the average market value of the property transacted. The objective of this article is to analyze taxes on the transfer of real estate and on the transfer of causes of death and donations.

**Methodology:** The deductive method was adopted, with an exploratory and



*descriptive research methodology regarding the objective, qualitative regarding the approach and bibliographical regarding the procedure.*

**Results:** *Based on the understanding reached by the Federal Supreme Court and based, moreover, on the principles that guide the structure of the Brazilian constitutional tax system, there was a debate on the applicability or not of the principle of progressivity to such taxes.*

**Contributions:** *There is certainly no doubt that the applicability of the principle of progressivity to transfer taxes or treaties is possible, as an effective measure*

**Keywords:** *taxes; transmission;ITCMD.*

## 1 DOS IMPOSTOS SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI) E SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)

A Constituição Federal dispõe em seu artigo 156, inciso II, ser de competência dos Municípios a instituição de impostos sobre as transmissões inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso:

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.

De outro lado, cabe ao Estado e Distrito Federal instituir impostos sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, de acordo com o artigo 155, I, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...).

Importa ressaltar que anteriormente à Constituição Federal de 1988 havia unicamente o ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis) de competência dos estados, exceto breve período em que vigente a Emenda Constitucional n.5, passando a ter previsão por meio de norma constitucional com a Constituição de 1891

Assim nos ensina José Mauricio Conti<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> CONTI, José Mauricio Conti: "A Emenda Constitucional nº 5, de 1961, passa para a competência dos Municípios o imposto de transmissão de bens inter vivos (art. 29, III), mantendo o imposto causa mortis,



O ITBI surgiu no Direito brasileiro em 1809, por meio do Alvará 3, de junho do referido ano, com a denominação de imposto da sisa (pela qual este tributo é vulgarmente conhecido até os dias atuais), tendo a primeira previsão constitucional surgido na Carta de 1891, que estabelecia, em seu art. 9º, inciso 3º, como sendo de competência dos Estados o imposto sobre transmissão de propriedade.

No Estado de São Paulo foi instituído pela Lei 9591/1966, com incidência tanto sobre as transmissões inter vivos quanto sobre as transmissões por doação e causa mortis. Importante notar que por força da Lei 9591/1966 havia a incidência de ITBI tão somente sobre a transmissão de bens imóveis, excluindo outros bens.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve o desmembramento desse tributo, ficando sob a competência municipal as transmissões de bens imóveis e sob a competência estadual as transmissões causa mortis e por doação.

A Lei 9591/1966, outrossim, foi recepcionada pelo novo regime constitucional tributário, por força do artigo 34, § 5º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal, desde que não houvesse conflito com as novas disposições ou até que o Estado disciplinasse a matéria:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...) § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.<sup>2</sup>

Com o novo desenho constitucional estabelecido, o ITCMD veio a ser instituído no Estado de São Paulo, através da Lei 10.705, de 28/12/2000, com alterações feitas pela Lei 10.992/2001<sup>3</sup>. A Constituição Estadual, igualmente, disciplina a matéria,

---

com pequenas alterações na redação (art. 19, I, e §§ 1º e 2º). A Emenda Constitucional 18, de 1965, restabelece a união dos impostos de transmissão de bens imóveis, inter vivos e causa mortis, mantendo-os na competência dos Estados, com algumas novidades em termos de hipóteses de incidência (art. 9º, caput, e §§ 1º a 4º). Pouca modificação houve por ocasião da Constituição de 1967 (art. 24, I, e § 2º). O mesmo se observa com a edição do Ato Complementar 40, de 1968, que produz pequena alteração no texto do § 2º, mantendo, no mais, a redação anterior. E a Emenda Constitucional 1, de 1969, mantém, em linhas gerais, o texto da Constituição de 1967 (art. 23, I e §§ 2º e 3º). Finalmente, a Constituição de 1988 traz a redação hoje vigente, que atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para a instituição do imposto de transmissão causa mortis (art. 155, I), e aos Municípios a competência para a instituição do imposto de transmissão de bens imóveis inter vivos (art. 156, II) in O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): Principais Questões, Revista IBDT - [file:///C:/Users/monic/Downloads/1889-Texto%20do%20artigo-5861-1-10-20211231%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/monic/Downloads/1889-Texto%20do%20artigo-5861-1-10-20211231%20(1).pdf), acesso em 09/11/2023



através do artigo 165, I, alínea “a”, e § 1º.

Desta feita, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, deve incidir quando da transferência não onerosa de bens e direitos por força de herança ou doação a partir de 01/01/2001, mediante declaração perante a Secretaria da Fazenda e Planejamento.<sup>4</sup>

Vale observar, por oportuno, que a Lei Federal 11.441/2007 alterou o Código de Processo Civil, a partir da qual se tornou possível a realização de inventários, partilhas, divórcio e separação pela via administrativa.

Mas, qualquer que seja o procedimento, judicial ou extrajudicial, incidirá o ITCMD nas hipóteses legais já descritas.

Já o Imposto por transmissão de bens imóveis *inter vivos* – ITBI, após a Constituição Federal de 1988, como já referenciado, passa a ser de competência municipal, com legislações próprias.

No âmbito do Município de São Paulo rege a matéria a Lei Municipal 11.154/91.

O Código Tributário Nacional, outrossim, foi recepcionado pela CF/88 e dispõe sobre os impostos de transmissões em seus artigos 35 a 42. Contudo, como editado anteriormente ao novo sistema constitucional tributário, importante realizar a correta análise interpretativa, como bem pondera Regina Helena Costa:

O Código Tributário Nacional não disciplina especificamente o ITCMD, porquanto, à época de sua edição, a Constituição de 1946 não contemplava imposto com tal perfil, mas somente o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, de competência estadual, em seus arts. 35 a 42. Como anteriormente assinalado, a Constituição de 1988 repartiu a tributação sobre a transmissão de bens e direitos entre Estados-membros e Municípios. A estes coube a tributação sobre a transmissão *inter vivos* e por ato oneroso de bens imóveis, e, portanto, a disciplina constante no Código diz mais especificamente com essa materialidade do que com aquelas atualmente na esfera da competência tributária estadual. COSTA, 2022, pág. 404)

## 2 ITBI - HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO

O ITBI é imposto de competência municipal, de acordo com o local onde se localiza o imóvel, cujo fato gerador é a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis, por força do art. 156, I, Constituição Federal<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Para óbitos ocorridos até 31/12/2000 deverá ser observada a Lei 9591/1966.



Relevante notar que a incidência do tributo se dará com a transmissão do bem imóvel, mas assim considerada a transferência imobiliária devidamente registrada em Cartório de Registro de Imóveis<sup>3</sup>.

Nesse sentido, dispõe o artigo 1227, do Código Civil que os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o Registro no Cartório de Imóveis dos referidos títulos, assim como o artigo 1245, caput, e § 1º, CC.

No mesmo sentido, posição do Colendo Superior Tribunal de Justiça:

Tributário. Agravo Regimental. Agravo de Instrumento. Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis. Fato Gerador. Registro no Cartório Imobiliário. Súmula 83 /STJ. 1. O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade com a Lei Civil, com o registro no cartório imobiliário (RMS 10.650/DF, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 04.09.2000). 2. Não se conhece de recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida (Súmula 83/STJ). 3. Agravo regimental improvido. (AgRg nos EDcl no Agravo de Instrumento nº 717.187-DF Segunda Turma Rel. Ministro Castro Meira, j. em 14/03/2006).

No tocante à base de cálculo, grande controvérsia se travou acerca do tema, com o questionamento de qual seria o parâmetro a ser observado: se o valor venal do imóvel, assim considerado para fins de IPTU, se o valor da transação, ou, ainda, o valor de referência de mercado, muitas vezes arbitrados unilateralmente pelos Fiscos municipais.

O artigo 38 do Código Tributário Nacional, norma recepcionada pela Constituição Federal de 1988, com status de Lei Complementar, dispõe que a base de cálculo do ITBI será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Assim, muito embora não possa se estabelecer qualquer vínculo entre a base de cálculo do ITBI e a base de cálculo para fins de IPTU, certo é que o valor venal do bem representa, em princípio, o valor de mercado.

Mas, por outro lado, pactuada a transmissão de um determinado imóvel, claramente que há entre as partes celebrantes a definição do valor respectivo. Nesse caso, o valor livremente acordado pode não refletir o valor de mercado, cabendo ao fisco, por força do artigo 148 do Código Tributário Nacional, não concordando com o

<sup>3</sup> E agora por força do novo arcabouço constitucional, a Lei 10705/2000 prevê a incidência do ITCMD na transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos [MYAiAAEqLodPD\\_BwE#:~:text=O%20ITCMD%20Imposto%20sobre%20Transmiss%C3%A3o,voc%C3%AA%20precisa%20fazer%20a%20declara%C3%A7%C3%A3o.](http://MYAiAAEqLodPD_BwE#:~:text=O%20ITCMD%20Imposto%20sobre%20Transmiss%C3%A3o,voc%C3%AA%20precisa%20fazer%20a%20declara%C3%A7%C3%A3o.), acesso 24/08/2023

valor pactuado, arbitrar valor compatível com o valor de mercado, desde que observados os princípios do contraditório e ampla defesa.

Em tal ponto, já deve ser afastado, a despeito do artigo 148 do Código Tributário Nacional, valor arbitrado pelo Fisco, unilateralmente, sem observação de ampla defesa e contraditório, conhecido como valor de referência, sem qualquer embasamento e geralmente maior que o utilizado para fins de cobrança de IPTU.

Essas discussões acabaram por superadas ante a tese firmada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.937.821/SP, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1113), com o estabelecimento de três teses:

Sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.113), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) estabeleceu três teses relativas ao cálculo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) nas operações de compra e venda: 1) A base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; 2) O valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (artigo 148 do Código Tributário Nacional – CTN); 3) O município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido de forma unilateral.<sup>4</sup>

Assim, a base de cálculo, para fins de ITBI, será o valor do negócio entabulado, ficando afastada a possibilidade de utilização do valor venal estabelecido como base de cálculo do IPTU, como também afastado o valor de referência estabelecido unilateralmente pelo fisco.

Convém pontuar, mais uma vez, que a Municipalidade, caso esteja diante da declaração de valor de transação que entenda estar abaixo do valor real de mercado, poderá instaurar procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo. Importante, porém, é que deverá ser assegurado ao contribuinte o necessário contraditório e ampla defesa, nos termos do artigo 148 do CTN.

Ademais, de acordo com entendimento do Superior Tribunal de Justiça, deve ser presumido como correto o valor da transação declarado pelo contribuinte, cabendo à Administração Tributária, justamente, demonstrar e apresentar elementos a subsidiar o procedimento, o que pode ser dar mediante perícia técnica ou outro meio idôneo:

<sup>4</sup> <https://www.stj.jus.br/sites/porta/p/Paginas/Comunicacao/Noticias/09032022-Base-de-calculo-do-ITBI-e-o-valor-do-imovel-transmitido-em-condicoes-normais-de-mercado--define-Primeira-cao.aspx>.



Em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, estando, nessa hipótese, justificada a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que deve ser assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o quantum informado (art. 148 do CTN)<sup>5</sup>

O ITBI, ademais, não incidirá sobre os direitos reais de garantia, ou seja, hipoteca, penhor ou anticrese, além da hipótese de imunidade prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal:

**Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos obre:(...) § 2º O imposto previsto no inciso II: 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;

Por conseguinte, haverá imunidade do ITBI sobre transmissão de imóveis quando houver integralização ao capital social da pessoa jurídica adquirente, exceto se a pessoa jurídica adquirente do imóvel tiver como atividade preponderante a compra e venda, aluguel ou arrendamento mercantil de imóveis, devendo, ainda, ser verificado o artigo 37 do CTN<sup>6</sup>, para fins de apuração da preponderância da atividade.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento, quando se tratar de integralização de imóvel a patrimônio de pessoa jurídica, de que a imunidade se dará até o valor do capital social a ser integralizado, ou seja, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado incidirá a tributação de ITBI:

<sup>5</sup> REsp 1937821/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 03/03/2022.

<sup>6</sup> **Art. 37.** O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 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 subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.



EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. 1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º, I). 2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI. 3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”<sup>7</sup>

Outrossim, parte da doutrina, sustentou a existência de efeito vinculante sobre o entendimento firmado pelo Relator – Ministro Alexandre de Moraes, em fundamentação, quando da elaboração do voto do RE 796376, de que se trataria de imunidade condicionada à inexistência de atividade preponderante de compra e venda dos bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil tão somente a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Ocorre inexistir efeito vinculante na fundamentação havida no julgamento do RE 796.376/SC, não se tratando de motivo determinante da decisão (ratio decidendi), além de não ter relação com o leading case, a questão objeto da repercussão geral.

De toda forma, firmada a tese, objeto da repercussão geral, consistente na incidência de tributação sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, alguns Municípios passaram a realizar a cobrança de ITBI sobre a diferença entre o valor venal ou de mercado do bem e o valor pelo qual foram transmitidos, muitas vezes pelo custo contábil, assim considerando para fins de imposto de renda.

A base de cálculo do ITBI, conforme tese estabelecida pelo C. Superior Tribunal de Justiça – Tema 1113, será o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU. Igualmente, o valor histórico utilizado para fins de declaração de imposto de renda também não pode ser

<sup>7</sup> RE 796.376, SC, RELATOR MIN. MARCO AURÉLIO REDATOR DO ACÓRDÃO MIN. ALEXANDRE DE MORAES – Tema 796, Plenário, 05/08/2020.





utilizado para fins de apuração do ITBI, por não revelar o valor de mercado do bem.

Nesse sentido há entendimento firme no âmbito do C. Tribunal de Justiça de São Paulo, a exemplificar:

Ementa: Apelação. Mandado de segurança. ITBI incidente sobre operação de integralização de capital social. Controvérsia relacionada à extensão da imunidade tributária. No entender da apelante, a pretendida benesse deve abarcar o valor total do imóvel transferido. Informa que a integralização do imóvel ao seu capital social se deu pelo valor constante da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) dos sócios transmitentes, que corresponde exatamente ao valor da operação societária. Ocorre que tal parâmetro não pode ser utilizado para fins de apuração do ITBI, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária. Precedentes desta Câmara. No mais, "a imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado" (RE 796376 / SC Tema 796 do STF). Inviável,destarte, a reforma da sentença, devendo ser mantida a cobrança do ITBI sobre o valor que exceder aquele atinente à integralização do capital social. Nega-se provimento ao recurso. (TJSP; Apelação Cível 1000427-28.2023.8.26.0081; Relator (a): Beatriz Braga; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Adamantina - 1ª Vara; Data do Julgamento: 13/06/2023; Data de Registro: 13/06/2023)

Contudo, ainda que, em princípio, correta a incidência do ITBI sobre o valor que exceder o montante relativo à integralização do capital social, a apuração da base de cálculo pela Municipalidade deve também ser regular e apurada, nos termos do artigo 148 do CTN, com a garantia de ampla defesa e contraditório, devendo ficar afastado, outrossim, o valor de referência, unilateralmente apurado, também por força do quanto firmado pelo C. STJ no tema 1113.

### 3 ITCMD HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO

O ICMD é imposto de competência estadual, de acordo com o artigo 155, I, da Constituição Federal.

Para melhor elucidar a delimitação desse tributo, vale trazer à tona ensinamentos de Regina Helena Costa (2002,pág.403):

A adequada compreensão da abrangência da regra-matriz de incidência do imposto estadual depende de conceitos de direito civil. Em primeiro lugar, configura a hipótese descrita na Constituição tanto a transmissão de bens imóveis como de bens móveis, e direitos a eles relativos (arts. 79 a 84, CC). As modalidades de transmissão desses bens e direitos, por sua vez, apresentam feição *não onerosa*: ou ocorrem em virtude do *falecimento da*



*peessoa física*, ou em decorrência de *doação*, assim entendido o “contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra” (art. 538, CC).

No tocante à base de cálculo, no Estado de São Paulo a Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, dispondo sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos ITCMD, estabeleceu no artigo 9º, §1º:

**Artigo 9º** - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo). **§ 1º** - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

No mesmo sentido, o Decreto nº 46.655, de 1º de abril de 2002, aprovou o Regulamento do ITCMD. Porém, o Decreto nº 55.002, de 9 de novembro de 2009, introduzindo alterações, estabelece que a base de cálculo do ITCMD será o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o que indubitavelmente fere o princípio da legalidade. Assim dispõe:

Poderá ser adotado, em se tratando de imóvel: [...] - urbano, o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI divulgado ou utilizado pelo município, vigente à data da ocorrência do fato gerador, nos termos da respectiva legislação, desde que não inferior ao valor referido na alínea “a” do inciso I, sem prejuízo da instauração de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, se for o caso.

O que se verifica é a alteração da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos por meio de simples decreto, o que não pode ser admitido e é vedado pelo artigo 146 da Constituição Federal, estabelece que caberá à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos, suas espécies, e fatos geradores e bases de cálculo dos impostos.

Igualmente, o Código Tributário Nacional, através do artigo 97, inciso II, § 1º, deixa claro que somente a lei pode estabelecer majoração ou redução de tributos.

Clara, em tal diapasão, a ilegalidade do valor de referência estipulado pelo fisco. A jurisprudência no âmbito do Tribunal de Justiça e São Paulo é firme nesse sentido:

MANDADO DE SEGURANÇA – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) – Pretensão de ver reconhecido o direito de recolher o ITCMD com base no valor do imóvel declarado para fins de lançamento de Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU – Decretos Estaduais que foram além das disposições da Lei Estadual nº 10705/00, ao estabelecer nova base de cálculo – Ilegalidade – Inteligência da regra dos arts. 146, III, a, da CF e 97, IV, do CTN – Reexame necessário improvido, com observação<sup>8</sup>

Desta feita, o Decreto Estadual nº 55.002/2009, quando estabelece que a base de cálculo será o valor venal de referência do ITBI ofende claramente o princípio da legalidade, devendo, portanto, ser observado, no tocante à base de cálculo, o valor venal atribuído para fins de IPTU.

Aplica-se igualmente ao ITBI a possibilidade de o Fisco apurar o valor de mercado do bem, através de procedimento administrativo regular, por força do artigo 148 do Código Tributário Nacional, mas claramente com a observância de procedimento legal e assegurados a ampla defesa e contraditório.

## 4 DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E APLICABILIDADE DA PROGRESSIVIDADE AOS TRIBUTOS DE TRANSMISSÃO

No direito tributário alguns princípios jurídicos adquirem caráter relevante, com observância imprescindível no âmbito de um Estado democrático.

De acordo com Regina Helena Costa, os princípios jurídicos podem ser assim definidos:

Podemos dizer que os princípios jurídicos são normas de maior hierarquia, autênticas sobrenormas que orientam a interpretação e a aplicação das demais, sinalizando seu alcance e sentido. Efetivamente, os princípios constituem normas cuja plasticidade devem amoldar-se toda a interpretação e aplicação efetuadas no campo do Direito (COSTA, 2022, pág.90).

Primordiais, para o sistema tributário, os princípios da isonomia e capacidade contributiva, ao lado do princípio da legalidade, como forma de incrementar a justiça social.

<sup>8</sup> Remessa Necessária Cível 1052378-19.2021.8.26.0053, Relator Desembargador Luiz Sergio Fernandes de Souza, 7ª Câmara de Direito Público, Julgamento 14/03/2023.



Como bem afirma, ainda, Roque Antonio Carrazza, “(...) o princípio da capacidade contributiva está conectado ao *princípio da solidariedade*, pelo qual aqueles que podem devem pagar impostos para o bem-estar de todos, inclusive daqueles que não podem fazê-lo, pois isso privaria estes últimos do mínimo essencial a uma existência digna” (CARRAZA, 2017, p.105).

Releva notar que o Estado, para garantir e assegurar políticas públicas, bem como a implementação de uma gama de direitos fundamentais, necessita de recursos. E a fonte primordial, para tanto, se dá por meio dos tributos.

Inclusive, como bem delimita José Casalta Nabais, o recolhimento de tributos configura verdadeiro dever fundamental, decorrência de ato de responsabilidade social (NABAIS,2009).

Em decorrência do princípio da capacidade contributiva, a contribuição, por parte de cada cidadão, deve se dar na medida de sua capacidade econômica, de forma isonômica, mas sem que se possa, por outro lado, aniquilá-la.

Em tal ponto, interessante relação estabelece Estevão Horvath (2002, p.67) acerca da capacidade contributiva e a vedação de confisco:

Quer-se com isso significar que uma das limitações que o Poder Tributário sofre ao instituir um imposto buscando embasá-lo na capacidade contributiva de alguém, é a de que esta figura não seja confiscatória. Ou seja, o confisco seria a violação, por excesso, da capacidade contributiva.<sup>15</sup>

Efetivamente, esse limite deve ser observado pelo legislador, prescrevendo o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A tributação deve ser proporcional à riqueza, mas o limite é claro, não sendo possível amesquinhar ou aviltar-se a própria capacidade econômica do contribuinte.

## 4.1 DO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE



Denota o sistema tributário brasileiro clara compatibilidade dos princípios da isonomia e capacidade contributiva com o princípio da progressividade, o qual se encontra previsto, inclusive, no dispositivo constitucional acima referido. São princípios que devem ser referenciados uns com outros, em mutualidade constante.

Nesse sentido, mais uma vez, as lições de Estevão Horvath:

Poderia a progressividade parecer uma simples *técnica de tributação* para ser aplicada a certos tributos. Não se nos afigura que assim seja, todavia. Com efeito, a Constituição Brasileira, por exemplo, ao cuidar do Imposto sobre a Renda, reza que ele deve ser informado, dentre outros, pelo *critério* da progressividade. Ora, se é verdadeiro que a progressividade decorre da capacidade contributiva, ainda que inexistisse essa previsão constitucional expressa, este imposto teria de ser, obrigatoriamente, progressivo. Este argumento basta, a nosso ver, para levar-nos a concluir que, mais que um mero *critério*, uma simples *técnica*, a progressividade é um *princípio* e, como tal deve ser interpretado e aplicado à matéria tributária. Acreditamos, outrossim, que, no Direito brasileiro, a progressividade se aplica (ou melhor, deveria ser aplicada) com relação a cada tributo, individualmente considerado. Dizemos isso porque, em outros ordenamentos jurídicos, como o espanhol, por exemplo, predica-se a progressividade respeitante a todo sistema tributário.. (HORVATH,2002, p.67).

Importante, em tal linha, configurar a progressividade princípio, com aplicabilidade a todos os impostos. Contudo, a questão é que o Supremo Tribunal Federal mantinha entendimento de que a progressividade não seria compatível com os impostos de natureza real, com aplicabilidade somente se houvesse previsão expressa pela Constituição Federal.

Destaca-se parte da ementa advinda de julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade, no sentido de se fazer necessária expressa autorização constitucional:

CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVU JURÍDICO DA TESE. - Relevu jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC nº 20/98. A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC nº 20/98 - que introduziu, na

Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9º (contribuição patronal) - parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI nº 790-DF (RTJ 147/921).<sup>9</sup>

No mesmo sentido, com alusão, ainda, à inaplicabilidade da progressividade aos impostos de natureza real:

IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal alterou o entendimento, quando do julgamento do RE 562.045, com repercussão geral, passando a admitir a aplicabilidade do princípio da progressividade aos impostos reais, no caso concreto, fazendo referência ao ITCMD:

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.<sup>10</sup>

Externa o STF dessa forma entendimento mais concernente com um Estado democrático, permitindo efetiva justiça fiscal, com tributação mais elevada daquele cidadão que tem maior riqueza, maior capacidade contributiva. Nesse sentido as palavras de Roque Antonio Carrazza:

<sup>9</sup> ADI 2010/ Distrito Federal Tribunal Pleno, Relator Min. CELSO DE MELLO, Julgamento 30/09/99.

<sup>10</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI REDATORA DO ACÓRDÃO : MIN. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento 06/02/2013.



A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carga Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade.<sup>11</sup>

Há quem sustente, outrossim, que a progressividade em relação aos impostos de natureza real implicaria ocorrência de confisco. Contudo, tal não se dará como decorrência lógica. Em tal ponto, bem coloca o Ministro Ayres Britto quando do voto proferido nos autos do RE 562.045:

11. Nesse ritmo argumentativo, já se vê que os fundamentos do meu voto no RE 423.768 se ajustam à causa em debate, na medida em que não há incompatibilidade entre alíquotas progressivas e impostos reais. Aqui, o que existe é remoção de percalço: a progressividade de alíquotas não tem como descambar para o confisco, pois, no caso do ITCMD, há o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal. Controle que é previsto no inciso IV do § 1º do art. 155 da nossa Lei Maior.

Em arremate, é possível afirmar ser constitucional a aplicabilidade da progressividade aos impostos, de forma geral, independentemente de constituir natureza real ou pessoal, o que atinge os impostos aqui tratados, quais sejam, ITBI e ITCMD.

## 4.2. DO ITCMD E ITBI E IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Proposta de Emenda da Constituição - PEC 45/2019, que trata da reforma tributária, ainda em tramitação, no tocante ao ITCMD, externa importantes alterações.

Nesse sentido, a PEC 45/2019 prevê alteração da regra de competência do ITCMD, passando o tributo ser recolhido no Estado do domicílio do doador ou falecido (ou Distrito Federal). Enquanto, pelo sistema constitucional vigente, o tributo deve ser recolhido ao Estado em que se processa o inventário ou arrolamento.

Tal alteração terá aplicabilidade prática quando se tratar de inventário extrajudicial ante a existência de livre escolha da lavratura da escritura. Por assim dizer, mesmo permanecendo a livre escolha, o tributo deverá ser recolhido no Estado do domicílio do doador ou falecido.

<sup>11</sup> RE 53771, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Redator do acórdão Min. MOREIRA ALVES, Julgamento 20/11/1996.



Já no tocante à herança ou doações no exterior, prevê atualmente o artigo 155, § 1º, III, alíneas 'a' e 'b':

Art. 155: omissis](...).

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993):(...) III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; (...).

Portanto, prevê a Constituição Federal a necessidade de Lei Complementar para dispor acerca de regras gerais a serem aplicadas nos casos de incidência de ITCMD sobre bens no exterior.

Em outras palavras, ausente a Lei Complementar, não se faz possível a cobrança do tributo. Contudo, verifica-se a cobrança por parte dos Estados do tributo em tais circunstâncias.

Vale salientar que, inclusive, recentemente, o próprio E. Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade por omissão justamente pela ausência de Lei Complementar:

O Supremo Tribunal Federal (STF) estabeleceu o prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional edite lei complementar com normas gerais definidoras do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) nas doações e heranças instituídas no exterior. O prazo começa a contar a partir da data de publicação da ata de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 67, ajuizada pelo procurador-geral da República, Augusto Aras. Por unanimidade, o Plenário declarou que há omissão legislativa na regulamentação do artigo 155, parágrafo 1º, inciso III, da Constituição Federal, referente às regras para que os estados e o Distrito Federal possam instituir a cobrança do imposto quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se a pessoa falecida possuir bens, tiver sido residente ou domiciliada ou tiver seu inventário processado no exterior. A decisão foi tomada na sessão virtual concluída em 3/6, no julgamento da ADO 67.<sup>12</sup>

E em relação a esse ponto a PEC 45/2019, para fins de equacionar essa questão, através do artigo 16, prevê uma espécie de regulamentação provisória:

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 aquele dispositivo competirá a: 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

<sup>12</sup> [https://portal.stf.jus.br/internacional/content.asp?id=488642&ori=1&idioma=pt\\_br](https://portal.stf.jus.br/internacional/content.asp?id=488642&ori=1&idioma=pt_br).





exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal; III – relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o herdeiro ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Assim, com a reforma passa a ser possível a tributação nas hipóteses descritas pela PEC, como, a exemplificar, se o doador ou donatário tiver domicílio ou residência no exterior, situação em que deverá ser recolhido o tributo perante o Estado ou Distrito Federal em que se encontrar o bem.

Finalmente, como já referido, o Supremo Tribunal Federal consagrou entendimento acerca da possibilidade de aplicação do princípio da progressividade aos impostos reais, tais como o ITCMD e ITBI.

No tocante ao ITCMD, após firmado tal entendimento, vários Estados já cuidam da cobrança progressiva desse tributo, como ocorre no Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Distrito Federal.

No âmbito do Estado de São Paulo a alíquota do ITCMD permanece fixa, com percentual de 4%.

A PEC 45/2019, contudo, estabelece alteração no texto constitucional para a observância obrigatória da progressividade no que diz respeito ao ITCMD.

A alíquota máxima permanece sob controle do Senado – art. 155, § 1º, IV, CF, atualmente no percentual de 8% (Resolução Senado 9/92).

Ocorre que há Projeto de Resolução do Senado (57/19), de autoria do Senador Cid Gomes, que prevê a alteração da alíquota máxima para 16%, como medida de justiça tributária:

A medida tem como fundamento o princípio da capacidade contributiva e favorece a justiça tributária, já que os impostos sobre a renda e patrimônio são diretos e recaem majoritariamente sobre os contribuintes mais aquinhoados. Nesse sentido, têm efeito oposto à elevação de impostos indiretos, como os sobre consumo, que afetam a população como um todo, pobres e ricos, mas que acaba penalizando mais fortemente as camadas menos favorecidas, com efeito regressivo. A elevação do limite máximo do ITCMD aproxima a alíquota potencial das praticadas nos países desenvolvidos, que, na sua maioria, tributam fortemente a herança, tanto a antecipada em vida como a recebida após a morte. Mesmo com o aumento proposto, elas ainda estarão distantes das alíquotas máximas utilizadas em grande parte dos países da Europa Ocidental, como França (60%) e Alemanha (50%), Suíça (50%), Luxemburgo (48%), Inglaterra (40%) e da América do Norte, como os Estados Unidos (40%) além de países como Japão (55%) e Chile (25%).<sup>22</sup>

Claro que a ideia da progressividade tributária é alcançar uma tributação mais



igualitária e justa, de acordo, inclusive, com a riqueza própria de cada cidadão e da capacidade contributiva. Não obstante, sempre deve sempre ser balizada a fixação da alíquota, ainda que progressiva, para que não se torne o tributo demasiadamente excessivo e confiscatório.

Finalmente, a partir do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de ser aplicável aos impostos reais o princípio da progressividade, tal raciocínio deve se estender ao ITBI.

Nesse caso, há debate na doutrina e jurisprudência se caberia ao Senado legislar sobre a alíquota máxima do ITBI, pois nada dispôs a CF 1988 a respeito Regem o tema o Ato Complementar 27/1966 e Resolução do Senado 99/81 e a dúvida seria se tais atos normativos teriam sido recepcionados pela Constituição Federal de 1988 por ostentarem natureza de lei complementar.

A Resolução do Senado 99/81 delimita como alíquota máxima do ITBI o percentual de 2%, porém, sob alegação de que não foi tal normativa recepcionada pela Constituição Federal de 1988, os Municípios têm fixado livremente a alíquota desse tributo, devendo a interpretação do melhor direito acabar por se realizar no âmbito jurisdicional.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho procurou bem delimitar os impostos de transmissão de bens imóveis (ITBI) e de transmissão causa mortis e doação (ITCMD).

Realizada essa demarcação, a partir do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal e com alicerce, ademais, nos princípios que norteiam a estrutura do sistema tributário constitucional brasileiro, houve o enfrentamento da aplicabilidade ou não do princípio da progressividade a tais tributos.

Por certo, não resta dúvida de que é possível a aplicabilidade do princípio da progressividade aos impostos de transmissão ora tratados, como medida eficaz à concretude de uma justiça fiscal, de tal forma a se fazer possível a tributação de acordo com a capacidade contributiva de cada cidadão, já restando superada a tese de que a progressividade não seria aplicável aos impostos reais.

Contudo, a incidência de impostos, de forma progressiva, se mostra, de um



lado, concernente à capacidade contributiva e adequada a uma vida social democrática, contudo, não se pode tornar essa via penosa e confiscatória

## REFERÊNCIAS

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2017

CONTI, José Mauricio. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): Principais Questões. **Revista IBDT** - [file:///C:/Users/monic/Downloads/1889-Texto%20do%20artigo-5861-1-10-20211231%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/monic/Downloads/1889-Texto%20do%20artigo-5861-1-10-20211231%20(1).pdf), acesso em 09/11/2023

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 2022, 12ª ed.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002

NABAIS. José Casalta. **Almedina**, 1ª ed., 2009